

CIBERTRIBUTOS: ASPECTOS TRIBUTÁRIOS INTERNACIONAIS DAS ATIVIDADES NO ÂMBITO DA INTERNET E SUAS REPERCUSSÕES NO BRASIL

CYBERTAX: INTERNATIONAL TAX ASPECTS OF THE INTERNET ACTIVITIES AND THEIR EFFECTS IN BRAZIL

Maria de Fátima RIBEIRO*

RESUMO

Apesar da tentativa de proteção legislativa interna em cada Estado, necessário se faz observar que a internet ultrapassa barreiras nacionais, envolvendo estudos sobre a soberania informativa. São apresentadas diretrizes internacionais para harmonização da legislação pertinente à incidência de tributos no comércio eletrônico e o Modelo da UNCITRAL. O Brasil deverá ajustar o seu Sistema Tributário Nacional, contemplando as inovações tecnológicas e as tendências mundiais do assunto.

Palavras-chave: comércio eletrônico; internet; imposto; tributos.

SUMMARY

Despite the law protection in each State, it is necessary to notice the Internet crosses national barriers, involving studies about information sovereignty. International directions are presented to harmonize the laws about electronic commerce taxes and UNCITRAL model. Brazil must adjust its National Tributary System, regarding the technological innovations and global tendencies.

Key words: electronic commerce, Internet, taxes, tributes.

1. Introdução:

A cada dia as empresas de tecnologia de informação investem em programas que possam dar proteção aos internautas. Por mais que aprimorem tecnologicamente o sistema de transmissão de dados e informações eletrônicas, há sempre a preocupação com a segurança jurídica desses dados. Preocupação que extrapola o território nacional e alcança espaços de outros países, especialmente no que diz respeito as operações de *e-commerce* (comércio eletrônico) e de *e-business* (negócio eletrônico) no mundo do *world wide web*.

A revolução da informação traz espaços e tempos distintos para um só lugar, o ciberespaço, fazendo surgir novos padrões e experiências jurídicas.

Há uma tendência internacional no sentido de harmonizar ou até uniformizar os procedimentos e a legislação, especialmente no que se refere a validade

* Doutora em Direito Tributário-PUC-SP; Professora e Coordenadora do Curso de Mestrado em Direito Negocial da Universidade Estadual de Londrina e do Curso de Direito da FACCAR - Rolândia-Paraná - Brasil. Professora do Curso de Direito da UNIMAR - Universidade de Marília.

dos documentos eletrônicos, da assinatura digital, dos critérios probatórios de tais documentos eletrônicos e da incidência tributária.

Por isso, novas formas de proteção tecnológica e jurídica precisam ser criadas, e outras legislações e princípios em vigor ser ajustados para a aplicação aos casos concretos.

O comércio eletrônico mundial exige uma disciplina jurídica específica, abrangendo diversas áreas do Direito, destacando-se entre elas a incidência tributária sobre a compra e venda e prestação de serviços via internet - o cibertributo.

A proposta (Projeto de Lei do *e-commerce* nº 1589 de 1999) que tramita no Congresso Nacional brasileiro teve como base o modelo da UNCITRAL (Comissão das Nações Unidas para o Direito Comercial Internacional) sobre o comércio eletrônico, o que possibilitará maior proximidade da legislação brasileira com a dos demais países, tendo em vista a globalização da economia, que recomenda a utilização de regras comuns.

Com isso, se faz necessário verificar a incidência tributária sobre o comércio eletrônico por meio da internet.

Alguns países deixam a tributação em aberto, aguardando novas tendências, como é o caso dos Estados Unidos.

Em outros casos, como no Brasil, o Sistema Tributário Nacional distribui competências tributárias internas, para cada um dos entes políticos da federação, com vedações de incidência de impostos, caracterizando aí a imunidade tributária.

Assim, acordos internacionais e as Diretrizes internacionais que são aprovadas, deverão ainda passar pela recepção (referendo) do Congresso Nacional do Brasil, para surtir eficácia, como será demonstrado, face à soberania do Estado.

2. Os efeitos dos tributos na Internet e a questão da soberania e da territorialidade:

Com a internet surgiram novos conceitos de comércio e serviços, de acordo com os quais os bens imateriais ou incorpóreos representam importantes inovações nas relações econômicas e sociais com as repercussões tributárias específicas pertinentes a essas atividades. O comércio eletrônico desencadeado a partir de 1997 nos Estados Unidos, alterou as formas convencionais de comércio.

Ricardo Luiz Lorenzetti (2000, p. 837) apresenta as interrogações básicas: Deve intervir o Estado mediante regulações ou pode auto-regular-se? Pode o Estado regular uma rede que opera internacionalmente? Quais outras legislações são admissíveis? Escreve, então que muitas dúvidas ainda pairam quando se tem questões pertinentes às normas de segurança, assinatura digital, pagamento de compras por meio da internet, a proteção da propriedade intelectual, o acesso ao mercado, a tributação e outros aspectos que incentivam o desenvolvimento.

Assim, tem-se que o funcionamento da internet não é uma questão meramente privada; é uma forma extrema de globalização, com efeitos políticos e sociais, que envolvem a ordem pública tendo necessidade de regulamentação abrangente.

Apesar da tentativa de proteção interna em cada Estado, necessário se faz observar que a internet ultrapassa as barreiras nacionais, envolvendo estudos sobre a soberania informativa, como destacou Lorenzetti (2000, p. 838).

Tradicionalmente a soberania é vista como a existência de um governo sobre certa população dentro de um território, que não dependa ou seja subordinada a qualquer outra autoridade.

Com a evolução da informática e das telecomunicações, a soberania não está mais circunscrita a um território. As pessoas podem acessar informações em qualquer ponto do globo, realizar atos, celebrar negócios, transmitir e receber informações. Essas condutas podem muitas vezes ficar fora do controle jurídico de cada ordenamento jurídico.

A dificuldade de controlar as transações efetuadas pela da internet poderá implicar em novas formas de evasão, com grave prejuízo para a arrecadação de receitas fiscais, principalmente no tocante ao comércio eletrônico direto, no qual os bens ou serviços são encomendados e fornecidos *on line*, podendo a transação realizar-se por *e-mail* e o pagamento ser efetuado por cartão de crédito, o que dificulta a fiscalização.

Quando se constata transferência acelerada de atividades de caráter econômico e a geração de valores, instrumentos exclusivos para a operação e o uso da internet, o Estado desperta para a questão do controle legal da internet, do exercício da sua soberania sobre a rede, e atenta para eventuais perdas desse controle ou de soberania em relação aos usuários e as trocas e operações correntes na internet.¹

Por outro lado, a celebração de acordos, entre os países, para assegurar a eficácia das respectivas legislações traz implícita a noção de parcial renúncia a um poder soberano (GRECO, 2000, p. 15).

A evolução do conceito clássico de soberania, aliada à concepção de que o desenvolvimento dos Estados depende da cooperação e integração, contribui para o surgimento dos blocos econômicos, que se oriundos de tratados internacionais juridicamente perfeitos, representam as verdadeiras organizações internacionais, devendo ser regidas pelo Direito Internacional, isso certamente repercutirá de forma considerável nas ordens internas de cada um dos Estados.

Sendo a internet uma rede de abrangência mundial, e o Direito, normalmente, algo com âmbito de validade espacial limitado, podem surgir conflitos relativamente à lei que deve ser aplicada.

Isto não bastaria face ao crescimento rápido em escala global da internet. Surge, então, a necessidade de normas de natureza internacional e/ou comunitária que fixem critérios mínimos comuns para sua aplicabilidade aos países, e que sejam capazes de manter uma aplicabilidade permanente aos novos desafios.

Muitas normas existentes podem ser adaptadas, se compatíveis com a nova realidade ao mundo digital. Os princípios gerais do Direito necessitam de uma interpretação mais moderna para serem revitalizados.

Marco Aurélio de Castro Júnior ao escrever sobre a uniformização de tratamento das relações jurídicas na internet destaca que:

¹ LUNA FILHO, Eury Pereira. *Limites Constitucionais à Tributação na Internet*. Acesso em 13 abr. 2001. <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>, p. 2.

Partindo da concepção moderna de soberania, que encontra limite na soberania dos outros povos; tomando-se os exemplos das leis reguladoras do comércio internacional, a experiência de grande parte dos países modernos na realização de acordos internacionais, tratados e convenções em direção à tendência atual de formação de blocos de países, com legislação, moeda e justiça comum, parece não haver grande dificuldade de se compreender os problemas que afetam a internet, sob o prisma jurídico, assim como os técnicos, não de ser tratados mediante legislação consensual entre os diversos países.²

Por isso, é importante compreender o problema da territorialidade envolvendo o domicílio das partes que transacionam na internet, o local onde se travam as relações jurídicas e a legislação aplicável. Assim, pode ser questionado: aplica-se a legislação do domicílio de qual das partes?³

3. Aspectos tributários internacionais das atividades no âmbito da internet:

Algumas Convenções foram firmadas para evitar a dupla tributação tendo como base a mobilidade da renda, entre diversos países. A partir da nova realidade do comércio internacional, ou seja, por meio comércio denominado virtual, além da mobilidade da renda, deve ser registrada também a mobilidade do consumo e dos agentes econômicos. Por causa dessas mobilidades não se sabe ao certo onde se encontra o fornecedor ou o consumidor do produto.

A tributação das atividades negociais feita pela internet tem gerado inúmeras dúvidas. O Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) está trabalhando ativamente nos assuntos correlatos ao comércio eletrônico. Referido Comitê discutiu as Diretrizes de Tributação (*Taxation Framework Conditions*), em 1998,⁴ com o objetivo de orientar os governos de países da comunidade do comércio internacional, mesmo aqueles países não-membros da OCDE. Essas Diretrizes de Tributação do comércio eletrônico envolvem quatro áreas: tratados de tributação, tributos sobre o consumo, administração fiscal e serviços destinados ao contribuinte.⁵ A OCDE tem Comissões permanentes que estão discutindo sobre essas áreas, com a apre-

² - A Uniformização de Tratamento das Relações Jurídicas Travadas na Internet, In: *Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia*, n. 6. Salvador, 1998, p. 223.

³ - No Brasil, os tratados e acordos internacionais, depois de assinados pelo Presidente da República, precisam ser referendados pelo Congresso Nacional para entrar em vigor. (art. 84, inciso VII e 49, inciso I da Constituição Federal)

⁴ - As Diretrizes foram recebidas pelos Ministros na Conferência Ministerial sobre o Comércio Eletrônico ocorrida em Ottawa - Canadá em outubro de 1998.

⁵ - AMARAL, Gilberto Luiz do. *Internet e Tributação*. Acessado: 28 de jul. de 2001.

sentação de um Programa de Trabalho pelo Comitê para Assuntos Fiscais. O Programa trata sobre os seguintes aspectos: a) Se a competência espacial da tributação de *web sites* e servidores é do local de seu estabelecimento permanente; b) como o pagamento dos produtos digitais deve ser discriminado nos tratados de tributação; c) acerca do tributo sobre o consumo, obter um consenso sobre a definição do local do consumo, bem como conceitos internacionais de serviços e propriedade intangível; e d) buscar a adoção de identificações e convenções internacionais para as declarações do contribuinte.

Recentemente, em Genebra, estiveram reunidos todos os países associados à Organização Mundial do Comércio para decidir, se seria possível a implantação de impostos nas comercializações pela rede de internet.

Os Estados Unidos têm proposta para eliminar qualquer barreira fiscal sobre a comercialização de diversos produtos pela rede de internet, podendo encontrar dificuldade para tentar controlar a comercialização na rede, face às inovações tecnológicas e a impossibilidade de controlar o acesso das pessoas.

São estas as regras elencadas Angela Bittencourt Brasil⁶, que poderão ser impostas no ciberespaço: 1. A competência entre autoridades e legislações fiscais seria de abrangência mundial, o que também exige que as regras estabelecidas internacionalmente, competindo à Organização Mundial do Comércio, referido trabalho. 2. A pessoa poderá escolher o regime fiscal que for de seu interesse. 3. Os impostos não só afetarão a riqueza econômica e não haverá pagamentos diretos sobre os produtos adquiridos ou vendidos. Estuda-se a criação de taxas que gravariam o tráfico na rede em forma de tempo de conexão.

Ao comentar as informações apostas, a autora em questão relata que a solução para tributar os bens corpóreos que se trocam na rede, estaria na gravação do imposto na fonte, e para os bens incorpóreos, como os serviços, seria impossível ter controle sobre eles.⁷

O documento básico e fundamental para a regulamentação da internet no campo do comércio eletrônico, em todo o mundo, a partir do qual os países devem regulamentar a internet é a **Lei Modelo da Uncitral** para o comércio ele-

⁶ - BRASIL, Angela Bittencourt. *Fronteiras Eletrônicas e Parâmetros Fiscais*. Acesso: 05 set. 2000 – www.teiajuridica.com/af/frontele.htm, p. 2.

⁶ - *Idem*, *Ibidem*, p. 02.

⁷ - *Op. Cit* p 2.

⁸ - Outros documentos também são considerados referências para os países estabelecerem suas normas sobre a internet e do comércio eletrônico, destacando-se: 1. O Relatório do Grupo de Trabalho em Comércio Eletrônico da UNCTRAL, publicado em fevereiro de 1997, denominado Planejamento do futuro trabalho a respeito de comércio eletrônico, assinaturas digitais, autoridades de certificação e questões legais relacionadas. 2. Cartilha sobre o Comércio Eletrônico e Propriedade Intelectual, publicada pela WIPO/OMPI em maio de 2000. 3. Parâmetros para um Comércio Eletrônico Global, publicado pelo governo dos Estados Unidos em julho de 1997, da mesma forma a Política do Governo Norte-Americano para o Comércio Eletrônico. 4. O Projeto *Diffuse* criado pela Comissão Europeia para as Tecnologias da Sociedade da Informação divulgou o Guia para as regulamentações do Comércio Eletrônico. No Brasil, em 1995 foi criado o Comitê Gestor da Internet (CGI) que fornece a Cartilha de Segurança para a Internet e outras Recomendações.

trônico, produzida pela primeira vez em 1996 e atualizada em 1998.⁸

Com referência à falta de regulamentação ou ao excesso de regulamentação da Internet, o GIIC (*Global Information Infrastructure Commission*) e o Projeto do CSIS - (*Center For Strategic & International Studies*) dos Estados Unidos, publicaram pesquisas de análises do impacto da tecnologia de informação na sociedade, em âmbito internacional. O documento expõe os princípios sobre os quais deve ser fundamentada a questão da tributação na internet (*E-commerce Taxation Principles: a GIIC perspective*). Entre tais princípios, destacam-se: 1. Não devem ser criados novos impostos ou taxas para o comércio eletrônico, assim como não deve a tributação na internet basear-se em parâmetros de uso da rede ou com base em número de *bits* transmitidos ou descarregados (*downloaded*); 2. É fundamental que se evite bi-tributação ou dupla tributação, sob pena de se inibir o desenvolvimento do comércio eletrônico. 3. Os governos devem evitar reações prematuras ante o comércio eletrônico e não ceder à tentação de criar impostos específicos para as transações comerciais via internet. 4. O GIIC acredita que o princípio geral da territorialidade deve, com cautela, ser adotado por ser eficaz, seguro, simples e neutro; 5. O fornecimento e comércio de produtos em forma digital, como livros, *software*, imagem, música ou informação devem ser tratados como fornecimento de serviços, não como fornecimento de produtos ou coisas tangíveis.⁹

Com referência aos Tratados Internacionais sobre a tributação tem-se observado a aplicação das normas internacionais vigentes na área eletrônica, com as devidas ressalvas e explicitações, especialmente no que concerne ao Tratado Modelo de Tributação (*Model Tax Convention*).

Uma vez que a internet é um meio de comunicação mundial, estaria sujeita às leis nacionais?

Pertinente aos tributos sobre o consumo, as diretrizes determinam que nesta tributação, a competência é do país onde ocorre o consumo, e que o comércio de produtos digitais deve ser separado do comércio de mercadorias. Já no âmbito da administração fiscal, o lançamento tributário deve ser justo e neutro, equiparando-se em nível e modelo à tributação do comércio tradicional. Por causa dessas Diretrizes é provável que sejam incluídos no Programa, outros países e negócios que não pertencem a OCDE, com o objetivo de assegurar uma política globalizada.

Entre os diversos princípios que norteiam tais propósitos destaca-se o da neutralidade. Referido princípio consiste em que o sistema tributário deve tratar em forma economicamente equivalente os ingressos (as entradas) gerados por operações análogas. Este princípio dispõe que a incidência tributária de um determinado bem ou serviço, não deve ser um fator determinante no momento em que o consumidor eleja que produto adquirir.¹⁰

⁸ - CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. A Regulamentação da Internet no Brasil. *Revista Eletrônica de Direito Informático*, http://publicaciones.derecho.org/redi/No_2001/6 - acesso em: jul. 2001/6.

¹⁰ - Como medida preventiva, o Governo norte-americano aprovou o *Internet Tax Freedom Act*, que constitui uma norma tributária que concede uma isenção temporária ou moratória, sobre os tributos que podem afetar a internet, considerando especificamente o serviço de acesso a internet, os impostos múltiplos ou discriminatórios.

Como experiência na União Européia, todas as transmissões eletrônicas e quaisquer bens incorpóreos fornecidos por esses meios são considerados serviços para efeitos do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).¹¹ Em 1997 foi designada uma Comissão de Especialistas, que indicou que para o desenvolvimento do comércio eletrônico e fiscalidade, seria interessante que os sistemas fiscais proporcionassem: segurança jurídica, de modo que as obrigações fiscais fossem claras e previsíveis; e neutralidade fiscal, para que todas as atividades não estejam sujeitas a encargos maiores do que o comércio tradicional. Assim, entendeu que o IVA poderia ser aplicado ao comércio eletrônico.

O desenvolvimento do comércio eletrônico impõe desafios à tributação, tanto a gestão das administrações tributárias quanto das empresas. Quanto aos impostos indiretos, em especial o imposto sobre o valor agregado, podem ser mencionados como as principais dificuldades provocadas por esse novo fenômeno: a localização do fato imponible, a distinção entre transferência de bem intangível ou prestação de serviços, a identificação e/ou localização das pessoas que participam da transação, e a redução ou exclusão, em alguns casos, dos intermediários da cadeia de comercialização.

O comércio eletrônico dá margens à discussão sobre a determinação da jurisdição (do local) na qual se consumirá o produto comercializado. Via de regra, as jurisdições fiscais se regem pelo princípio do país de destino ou de origem.

Essas jurisdições são importantes para conceituar - estabelecimento permanente - que será analisado no próximo item.

4. O Sistema Tributário Brasileiro e o *E-commerce*:

O crescimento do comércio eletrônico pela internet e por outros meios de comunicação, é polêmico quanto à ocorrência ou não de fato gerador nas aquisições de bens e serviços praticados por esses meios, quando a doutrina defronta dificuldades em lidar sobre os tradicionais conceitos de mercadorias, de bens corpóreos e incorpóreos.

Assim, os aspectos jurídicos relativos à rede de internet alteraram os conceitos clássicos do Direito Tributário, no que se refere ao fato gerador, definição do objeto, momento de incidência, bens corpóreos e incorpóreos, estabelecimento comercial, como já indicado, adquirem contornos diferentes quando os negócios são realizados *on-line*.

No Brasil, também são registradas muitas dúvidas quanto à tributação na internet: Quais operações são passíveis de tributação? Qual o tributo incidente? ICMS (Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre pres-

¹¹ - Rui Nuno Marques escreve que o crescimento do volume de serviços prestados pelos operadores fora da União Européia por via eletrônica e destinados aos consumidores finais da União Européia, tipo não sujeito ao IVA, poderá representar um fator de distorção da concorrência. Nesse sentido, a União Européia já se pronunciou a favor da sua tributação no território comunitário (COM (97) 157). Home page www.tributarista.com.br/content/estados/internet-fisco.html acesso em: 28 jun. 2001.

tações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação) ou ISS (Imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS)?

Recentemente o Conselho Nacional de Política Fazendária - (CONFAZ) entendeu que o serviço de acesso à internet se caracteriza como serviço de telecomunicações e que, portanto, estaria sujeito à incidência do ICMS e não do ISS.¹² No caso do ISS, o art. 156, I da Constituição Federal, é explícito ao afirmar que a instituição do ISS só ocorre se os fatos geradores estiverem definidos em lei complementar. Tal norma é o Decreto - Lei 406, de 31 de dezembro de 1968¹³. Como não há nele qualquer menção ao serviço de provedor de acesso à rede mundial de computadores, entendem alguns juristas que os municípios não têm legitimidade para cobrar o ISS, e, ao tributar estariam violando o princípio constitucional da legalidade.

Já no que diz respeito ao ICMS, dispõe o texto constitucional em seu art. 155, II, que compete aos Estados a instituição do imposto sobre circulação de mercadorias e serviços. Por uma visão inicial, assim, os provedores deveriam ter sua atividade atingida por tal tributo. Ocorre, no entanto, que conforme a Lei de Telecomunicações (Lei 9.472 de 16 de 1997), o provedor de internet não possui natureza de serviço de comunicação, mas de serviço adicionado.

No campo da tributação deve ser considerada também a transferência de preços (*transfer price*). Esta prática é incrementada com o aumento do comércio eletrônico. Os paraísos fiscais não tributam os ingressos sobre as pessoas jurídicas, e impedem a identificação das pessoas físicas que atuam por meio dessas empresas, evitando a tributação do imposto de renda.

A internet facilita para empresas multinacionais a transferência de suas atividades para os paraísos fiscais ou a países com tributação baixa. Muitos países, como o Brasil, tem acordos com outros países, com o propósito de evitar a dupla imposição, porém, no campo da informática, poderão encontrar maiores dificuldades de controle das suas operações.

A natureza jurídica específica dos impostos no Brasil está determinada pelo fato gerador do correspondente imposto. Não importa para tanto o nome, as características adotadas pela lei e nem o destino legal da arrecadação dos impostos que são pertinentes para a questão. O comércio eletrônico não modifica o caráter de compra e venda de bens e serviços.

Outro problema na tributação do comércio eletrônico será estabelecer os mesmos critérios que permitam definir, em que casos se considera que se desenvolvem atividades comerciais dentro de uma determinada jurisdição. Normalmente os países tributam as empresas ou pessoas físicas estrangeiras a respeito das operações e portanto, os ingressos, obtidos dentro de sua jurisdição. Para determinar o local da atividade geradora de ingressos em uma determinada jurisdição, basta a identificação de um estabelecimento permanente, dentro do território.

¹² - A alíquota do ICMS para serviços de telecomunicações é de 25%, enquanto a alíquota do ISS varia de 0 a 5%, conforme a legislação do Município que o serviço é prestado.

¹³ - Este Decreto foi alterado pela Lei Complementar n. 56/87, referente ao ISS de competência municipal.

Para a doutrina tradicional, o estabelecimento permanente importa em um lugar fixo de negócios, mediante o qual uma empresa realiza toda ou parte de sua atividade comercial. Assim, é necessário que se configure: O elemento físico, sendo um lugar fixo de atividades; e, o elemento econômico, que requeira a realização de atividades de comércio.

Estados e municípios disputam entre si a competência para tributar os provedores de acesso a internet. Os Estados entendem que os provedores desenvolvem um serviço de comunicação, devendo portanto, recolher o imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS). Para os Municípios, esses provedores prestam atividade de prestação de serviço, sujeitando-se à incidência do ISS.

Portanto, faz-se necessário estabelecer a distinção da natureza jurídica do serviço prestado no âmbito da internet, para certificar o campo de incidência tributária. Da mesma forma é saber qual a definição de estabelecimento virtual. Outra questão ainda perdura: O *software* é considerado mercadoria para fins de tributação?

A doutrina e a jurisprudência têm apresentado interpretações diversas sobre a tributação incidente sobre o *software de prateleira*, ou seja, conjunto de instruções de programação padronizada. Aldemário Araújo Castro (2001, p.3) em recente estudo, apresenta que o *software* referido é considerado mercadoria e, portanto, está sujeito à incidência do ICMS. Já, o *software* feito sob encomenda, isto é, conjunto de instruções de programação elaboradas especificamente para o cliente, deve ser tributado pelo ISS.

No entanto, outra discussão sobre a incidência ou não de tributos sobre o CD-Rom tem sido objeto de preocupação dos tributaristas. O fato se prende ao enquadramento, do mesmo, no art. 150, inciso VI, alínea *d*, da Constituição Federal de 1988 (imunidade). A evidência vem determinada pelo propósito que teve o constituinte em proteger o livro, como conceito, como idéia, como instrumento de divulgação de informações e de cultura de uma forma geral.¹⁴

Hugo de Brito Machado¹⁵ assegura que os CDs, disquetes e similares são livros, ou, na verdade, são novos suportes físicos dos livros. Por isso, estão imunes dos pagamentos de tributos. O que houve, segundo o jurista, foi uma evolução no conceito de livro, e se o legislador não distinguiu (livros...), não cabe ao intérprete distinguir.

Outra questão que se apresenta é a de se considerar ou não os serviços de uso do usuário à internet como sujeito à incidência do ISS, de competência dos municípios. Tal tributo tem como pressuposto legal a prestação de serviço por empresa ou profissional autônomo, de serviço definido em lei complementar, não compreendido na competência tributária dos Estados (artigo 156, inciso II da Constituição Federal).

No entanto, a Lei Complementar nº 57, de 15 de dezembro de 1987, ao listar os serviços sujeitos ao ISS, não incluiu, por não existir à época, item específico

¹⁴ - O meio físico ou substrato material será definido pelos costumes e recursos técnicos da época. O livro pode se apresentar em vários formatos: o clássico, por meio de disquetes, CD-ROM ou DVD. Em todas as formas está caracterizada a imunidade, afirma Aldemário Araújo Castro. Op. cit., p. 3.

¹⁵ - Da mesma forma confira as afirmações de Hugo de Brito Machado, em seu artigo *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*, de 21 set. 2000 - home page <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/1-eletr.html>.

a respeito da atividade exercida pelos provedores de acesso a internet. A lista de serviço é taxativa e o serviço prestado pelos provedores de acesso não se encontra expressamente previsto nela.

Apesar das discussões sobre o enquadramento das operações via internet nos tributos existentes, deve ser observado, o que está tramitando no Congresso Nacional, proposta de Reforma do Sistema Constitucional Tributário. Referida proposta dispõe sobre a alteração do ISS, ICMS e IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), possibilitando a criação do IVA (Imposto sobre o Valor Agregado). Dessa forma, a tributação incidirá no destino da venda e não mais no local de origem. Referida reforma não contempla as inovações tecnológicas.

O atual sistema tributário brasileiro não foi concebido para uma economia que não fosse centrada na produção e propriedade de bens materiais.

O comércio eletrônico envolve a venda de bens tangíveis (comércio eletrônico impróprio ou indireto), destacando a venda de livros, brinquedos entre outros e de bens intangíveis (comércio eletrônico próprio ou direto). A operação começa, se desenvolve e termina nos meios eletrônicos, normalmente a internet. O último tipo de comércio, poderia estar fora da tributação.¹⁶

5. Conclusão:

A internet não pode ser contida dentro de fronteiras. Assim, todos os aspectos da internet passíveis de regulamentação no Brasil não devem ser regulamentados só no âmbito brasileiro. As normas aplicáveis à internet devem proceder de diretrizes internacionais.

O que se tem claro é que não poderá cada país legislar isoladamente no contexto do ciberespaço. É necessário um trabalho conjunto de diversas legislações provenientes de diversos países para referendar novas regras.

Recomenda-se que as regras jurídicas sejam claras, precisas, objetivas e capazes para facilitar sua interpretação, aplicação e aperfeiçoamento.

As lacunas jurídicas relativas à tributação do comércio eletrônico surgem diante de diferentes jurisdições fiscais no âmbito internacional. Essa realidade influi diretamente sobre o conceito clássico de soberania e principalmente soberania fiscal.

Um dos pontos mais críticos da tributação do comércio eletrônico está na dificuldade de localizar as operações realizadas no âmbito da internet, de conceituar estabelecimento comercial, de conceituar o que seja territorialidade, e ainda considerar os tratados internacionais de dupla imposição tributária e os paraísos fiscais. Tudo isso deverá ser apresentado de forma adequada, sob pena de distorções da livre concorrência e da evasão fiscal, que poderá aumentar a diferença de desenvolvimento entre os países.

¹⁶ - Atualmente, estas operações estão fora do campo da tributação. Existe necessidade de maiores estudos para esclarecer os aspectos material, espacial e pessoal da regra matriz de incidência de tributo. Da mesma forma, Aldemário Araújo Castro, *op.cit.* p. 4, acrescenta que os sites não podem ser qualificados como estabelecimentos virtuais.

A tributação deve assegurar a neutralidade fiscal e a equidade entre as diferentes formas de comércio eletrônico e os meios convencionais de intercâmbio, propiciando maior segurança jurídica. Desde o início da história da tributação, as regras aplicáveis em matéria jurisdicional tributária, têm fundamentado nos conceitos que implicam uma presença física em um lugar geográfico determinado. Em sede de tributação de eletrônicos, não é imprescindível a existência de um lugar físico, como pôde ser observado na exposição do tema.

O controle do comércio eletrônico, sob a perspectiva tributária, terá que passar necessariamente pelas propostas que estão sendo preparadas nas diversas organizações internacionais, como a OCDE, a União Européia e a OMC. A OCDE tem Comissões permanentes discutindo as questões que foram apontadas no texto.

É necessária a adaptação do Brasil à realidade da informática, que embora com a tramitação de Projetos de lei, amplamente discutidos com a comunidade, o Poder Executivo tem baixado Medidas Provisórias alheias às tendências internacionais.¹⁷

Portanto, o surgimento do comércio eletrônico deve ser mais um motivo para a reforma tributária, especialmente no tocante a instituição do imposto sobre o valor agregado (IVA) que substituirá o ICMS, ISS e o IPI, bem como poderá ser instituído um Imposto sobre Vendas a Varejo (IVV) a ser cobrado pelos municípios. Para essa alteração deverão ser considerados o comércio eletrônico e as possíveis incidências tributárias.

Outra dificuldade do atual sistema tributário brasileiro é a vedação constitucional atribuída à União em instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, inciso III - Constituição Federal). Assim, a proposta de reforma constitucional tributária deverá contemplar maior flexibilidade do Sistema Tributário Nacional, face às novas realidades comerciais e tecnológicas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALBERTIN, Alberto Luiz. *Comércio Eletrônico: Modelo, Aspectos e Contribuições de sua aplicação*, 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.
- AMARAL, Gilberto Luiz do. *Internet e Tributação*. <http://www/tributarista.com.br/content/estudos/internet.html>. Acesso: 28 jun. 2001.
- BACELAR, Selma Reiche. A Internet e seus Reflexos nos Institutos Jurídicos. *Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia*, v. 6. Salvador, 1998.

¹⁷ - Os documentos emitidos eletronicamente passarão a ter validade jurídica. Para garantir a autenticidade, o governo instituiu, pela Medida Provisória nº 2.200, a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira. Chaves são códigos criptografados que codificarão o documento e a assinatura do seu autor. Cada usuário terá duas chaves, uma pública, que será de conhecimento de todos, e outra privada, exclusivamente pessoal. A assinatura digital precisará ser reconhecida por uma empresa certificadora. A medida provisória ainda precisa ser regulamentada. (MEDIDA PROVISÓRIA Nº 2.200, DE 28 DE JUNHO DE 2001- publicada no Diário Oficial da União de 29.06.2001).

- BAPTISTA, Luiz Olavo. Comércio Eletrônico: Uma visão do Direito Brasileiro. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, São Paulo, 1999.
- BORGES, Antonio de Moura. *O Fornecimento de informações a administrações tributárias estrangeiras, com base na cláusula da troca de informações, prevista em Tratados Internacionais sobre matéria tributária*. <http://www.jus.com.br>. Acesso: 22 abr. 2003
- BRASIL, Angela Bittencourt. *O Comércio Eletrônico: E-commerce*. <http://www.apriori.com.br/artigos/informatica/330/htm>. Acesso: 22 de maio de 2001
- BRASIL, Angela Bittencourt. *Fronteiras Eletrônicas e Paraisos Fiscais*. Pesquisado na home page da teiajuridica.com.br
- BRUGALETTA, Francesco. *Internet e mondo giuridico: applicazioni e problematiche ovvero il diritto all'informazione nella società del duemila*. <http://www.lazaro.guimaraes.nom.br/art1/juraint.htm> Acesso: 22 maio 2001.
- CALLEJA, Isabel Gómez. *España: Novedades en la Regulación del Comercio Electrónico*. http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/01abr_00_19.htm Acesso: 26 maio 2001.
- _____. *Novedades Fiscales relacionadas con el comercio electrónico: informe actualizado publicado por el Ministerio de Hacienda*. Publicado na home page em 07 de julho de 2001. [http://publicaciones.derecho.org/redi/No. 31 - Febrero del 2001/6](http://publicaciones.derecho.org/redi/No.31-Febrero del 2001/6)
- http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/01abr_00_19.htm. Acesso 22 abr. 2003
- CASTRO, Aldemário Araujo. *Revolução da Informação – Os meios eletrônicos e a tributação na nova realidade*. *Consultor Jurídico*, 14 fev. 2001.
- CASTRO JUNIOR, Marco Aurélio. *A Uniformização de Tratamento das Relações Jurídicas Travadas na Internet*. *Revista Jurídica da Universidade Federal da Bahia*, n. 6, Salvador, 1998.
- CERQUEIRA, Tarcisio Queiroz. *A Regulamentação da Internet no Brasil*. *Revista Eletrônica de Direito Informático*. n. 36, julho, 2001.
- CORREIA, Gustavo Testa. *Aspectos Jurídicos da Internet*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- CUSSI, Angela. *Panorama de la política impositiva, la administración impositiva y las cuestiones internacionales que plantea el comercio electrónico*. Home page: http://www.ae-tax.ca/papers/spanish/brazil_paper_sp.html. Acesso: 22 abr. 2003
- DAUD, Pedro Victório. *Incidência Tributária nas Operações realizadas pela Internet*. - www.jus.com.br/doutrina/tribunc2.html. - Acesso: 02 mar. 2001.
- DE LUCCA, Newton; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coordenadores). *Direito & Internet: Aspectos Jurídicos Relevantes*. São Paulo: EDIPRO, 2000.
- FERREIRÁ SOBRINHO, José Wilson. *Perfil Tributário do Provedor da Internet*. <http://www.teiajuridica.com/mz/provedor.htm>. Acesso: 12 abr. 2001.
- FERREIRA, Ana Amelia de Castro. *Tributação "ponto com"*. - www.escriptorioonline.adv.br/edicao14/tributacao-com.htm- Acesso: 02 mar. 2001
- FROTA, Mário. *Comércio Eletrônico na União Européia*. http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/1fev_00_11.htm Acesso: 26 mai. 2001.
- GODOY, Alvaro Gutierrez. *El Comercio Electrónico en el Derecho Comparado..* <http://www.direitobancario.com.br/artigos/direitointernacional/>

- 01abr_00_18.htm. Acesso: 26 maio 2001.
- GRECO, Marco Aurélio. Transações Eletrônicas: Aspectos Jurídicos. In *Internet e Direito*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.
- OYANES AGUILAR, Luis. Europa y la sociedad de la información. In: *Política Exterior*, n. 73, enero-febrero, 2000. Madrid.
- LAMY INFORMATIQUE. *La fiscalité du commerce électronique*. Droit de l'informatique et des Réseaux. Coordination Michel Vivant, Paris: Edité par Lamy S.A, 1999.
- LEIVA, Renato Javier Jijena. Nuevas Tecnologías, Impuestos y Derecho. Home page [http://www.publicaciones.derecho.org/redi/No. 32 - Marzo del 2001/7](http://www.publicaciones.derecho.org/redi/No.32-Marzo-del-2001/7). *Revista Electrónica de Derecho Informático*, marzo, 2001. Acesso: 07 de jul de 2001.
- LIMA, Mário Jorge P. de. Direito e Tecnologia. *Revista Jurídica da Universidade da Bahia*, Salvador, n. 6, jan. a dez.1998, p. 229/240.
- LOBO, C. A da Silveira. Tributação do software de prateleira. *Revista Consulex*, 14, 1998.
- LORENZETTI, Ricardo Luis. *Tratado de Los Contratos*. Buenos Aires: Rubinzal/ Culzoni Editores, 2000. Tomo III.
- LUNA FILHO, Eury Pereira. *Internet no Brasil e o Direito Ciberespaço*. <http://www.apriori.com.br/artigos/informatica/258.htm>. Acesso: 22 maio 2001
- _____. *Limites Constitucionais à tributação na internet*. <http://neofito.direito.com.br/artigos/art02/inform28.htm>. Acesso 13 abr. 2001.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Imunidade Tributária do Livro Eletrônico*. home page <http://www.hugomachado.adv.br/artigos/1-eletronico.htm>. Acesso: 21 set. 2000
- MARQUES, Rui Nuno e CARDOSO, Alberico. *Internet e Fisco. Os Impostos na Rede*. <http://www.tributarista.com.br/content/estudos/internet-fisco.html> Acesso: 28 jun 2001.
- OLIVEIRA, Júlio Maria de. *A Internet e Competência Tributária*. São Paulo: Dialética.
- OLIVEIRA, Líliliana Saraiva. *Os Contratos Internacionais no Contexto do Mercosul*. Direito Bancário.
- OLIVO, Luis Carlos Cancellier de. *Cibertributos: Aspectos do Direito Tributário no Espaço Cibernético*. <http://buscalegis.cj.ufsc.br/arquivos/artigos/cibertributos.htm> Acesso: 20 jun. 2001.
- ORIGGI, Italo Fernández. *Implicancias Tributarias del Comercio Electrónico. Consideraciones en torno al concepto de establecimiento permanente*. Em 07 de julho de 2001. Home page [http://publicaciones.derecho.org/redi/No. 22 - Mayo del 2000/2](http://publicaciones.derecho.org/redi/No.22-Mayo-del-2000/2) Acesso 22 abr. 2003.
- PIAGGI, Ana I. *El Comercio Electrónico y el nuevo escenario de los negocios*. Konrado Adenaur Stiftung. Buenos Aires: CIEDLA n. 4, 1999.
- PICININI, Joel. *Internet: Paraíso Fiscal?* <http://www.apriori.com/br/artigos/tributario/467.htm>.
- PUGLIESI, Fabio. *Reflexões sobre o Comercio Eletrônico na Reforma Tributária*. <http://www.pro-es.com.br/portaldodireito/asp-cfm/col12000229.asp>. Acesso 04

jun 2001.

SALORD, Carlos de Paladella. *Actualidade del IVA en la Unión Europea respecto del comercio electrónico*. <http://publicaciones.derecho.org/redi/No. 24 - Julio del 2001/13> Acesso: 7 jul. 2001.

SOUZA, Dennis Pelegrinelli de Paula. *E-Tributos - Novas Premissas Tributárias diante da Internet*. http://www.tributario.com/ler_artigo.asp?id=1600 Acesso: 22 abr. 2003.

STUBER, Walter Douglas; FRANCO, Ana Cristina de Paiva. A Internet sob a Ótica Jurídica. *Revista Consulex*, Jan. Dez. 1997.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional. Planejamento Tributário e Operações Transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TRUJILLO, Elcio. *O Mercosul e a Documentação Eletrônica*. <http://www.advogado.com/zip/mercosul.htm> Acesso 10 abr 2001.